

## Tilburg University

### Kritieke Succes Factoren en de Balanced Scorecard

Van Veen-Dirks, P.M.G.; Wijn, M.F.C.M.

*Publication date:*  
1999

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*

Van Veen-Dirks, P. M. G., & Wijn, M. F. C. M. (1999). *Kritieke Succes Factoren en de Balanced Scorecard*. (FEW Research Memorandum; Vol. 784). CentER Accounting Research Group.

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

# **KRITIEKE SUCCES FACTOREN EN DE BALANCED SCORECARD**

## **- EEN KWESTIE VAN COMPLEMENTARITEIT -**

Ir. P.M.G. van Veen-Dirks RC en Dr. M.F.C.M. Wijn

### **Samenvatting**

Zowel de Balanced Scorecard als de bepaling van Kritieke Succes Factoren kunnen worden beschouwd als methoden om te komen tot de tegenwoordig zo noodzakelijk geachte niet-financiële indicatoren. Over de relatie tussen Balanced Scorecard en Kritieke Succes Factoren bestaat echter veel onduidelijkheid. Dit kan worden toegeschreven aan de verschillende invalshoeken die in de literatuur worden gekozen bij de definitie van Kritieke Succes Factoren (KSF-en) en aan de verschillende plaatsen in het besturings- en beheersingstraject waar KSF-en kunnen worden ingezet, te weten: diagnostic control, interactive control en strategic control. Onze conclusie is dat de Balanced Scorecard wel mogelijkheden biedt voor diagnostic control en interactive control maar niet voor strategic control. Kritieke Succes Factoren voorzien in deze leemte, deze kunnen namelijk specifiek gericht worden op de markt (met behulp van de op strategic control gebaseerde ksf-en methode). Deze bevinding is met name belangrijk voor klantgerichte bedrijven die omgeven zijn met veel strategische onzekerheden. De Balanced Scorecard en de op strategic control gebaseerde ksf-en methode zijn dan ook complementaire instrumenten.

# KRITIEKE SUCCESFACTOREN EN DE BALANCED SCORECARD

## - EEN KWESTIE VAN COMPLEMENTARITEIT -

Ir. P.M.G. van Veen-Dirks RC en Dr. M.F.C.M. Wijn<sup>1</sup>

### 1. Introductie

Het gebruik van niet-financiële prestatie-indicatoren krijgt in het bedrijfsleven tegenwoordig veel aandacht. Deze indicatoren geven samen met de financiële indicatoren inzicht in het functioneren van een organisatie (Kaplan & Norton, 1996). Dit is noodzakelijk bij het nemen van beslissingen, omdat de juiste veronderstellingen over oorzaak-gevolg relaties leiden tot betere afwegingen tussen alternatieven. Niet-financiële indicatoren geven aan welke factoren "leading" zijn voor het behalen van een goed resultaat. Ook kunnen ze gebruikt worden bij het evalueren van prestaties die door mensen en organisatie(-delen) zijn gerealiseerd. Bij de keuze van de juiste niet-financiële indicatoren en bijbehorende normen kan vaak sneller en adequater inzicht verkregen worden in de prestaties. Goede scores op deze indicatoren zullen uiteindelijk leiden tot een beter financieel resultaat op langere termijn. Niet-financiële indicatoren kunnen dus ook belangrijk zijn als "lagging" indicatoren. De door Kaplan & Norton (o.a. 1992, 1996) geïntroduceerde Balanced Scorecard (BSC) wordt gezien als een methode voor de opzet van een prestatie-metingssysteem, waarin ook deze niet-financiële indicatoren zijn opgenomen. Ook de bepaling van Kritieke Succes Factoren (KSF-en) wordt beschouwd als een manier om te komen tot de keuze van niet-financiële indicatoren. Van zowel BSC als KSF-en is bekend dat zij de aandacht richten op 'datgene wat belangrijk is voor het succes van de organisatie'. Vaak worden KSF-en in verband gebracht met de BSC. Soms wordt de relatie tussen deze begrippen ook buiten beschouwing gelaten. Dit artikel gaat in op de steeds terugkerende vraag wat de relatie en wat het verschil is tussen BSC en KSF-en.

Dit alles is niet alleen van belang voor de interne berichtgeving maar zal ook op termijn van invloed zijn op de externe berichtgeving. De in de wandelgangen als het 'rapport Jenkins' bekend staande studie van het American Institute of Certified Public Accountants, Improving business reporting - a customer focus: meeting the information needs of investors and creditors - (1994), breekt immers een lans voor het gebruik van KSF-en in het jaarverslag. "Users find information about critical succes factors usefull because they provide insights about the opportunities and risk a company faces".

In de analyse van de relatie tussen BSC en KSF-en wordt een onderscheid gemaakt in het gebruik voor diagnostic control, interactive control en strategic control. Opgemerkt wordt dat de Balanced Scorecard wel mogelijkheden biedt voor diagnostic control en interactive control maar niet voor strategic control, omdat de gekozen strategie het uitgangspunt is bij de invulling van de Balanced Scorecard. Daarentegen kunnen Kritieke Succes Factoren worden ingezet om een directere relatie met de markt tot stand te brengen (de strategic control ksf-en methode) en kunnen op die manier leiden tot een strategic control systeem. Dit is met name interessant voor klantgerichte bedrijven omgeven door veel strategische onzekerheden. De conclusie die uit de hiernavolgende uiteenzettingen over de BSC en de strategic control ksf-en methode kan worden getrokken is, dat de BSC als oogmerk heeft het implementeren van de door de

---

<sup>1</sup>Ir. P.M.G. van Veen-Dirks RC is als universitair docent verbonden aan het departement Accounting en Accountancy en aan de CentER Accounting Research Group van de Faculteit Economische Wetenschappen, Katholieke Universiteit Brabant.

Dr. M.F.C.M. Wijn is als universitair hoofddocent verbonden aan het departement Accounting en Accountancy van de Faculteit Economische Wetenschappen, Katholieke Universiteit Brabant.

De auteurs zijn dank verschuldigd aan Prof. Dr. J. Bouwens, Prof. Dr J. Van Helleman RA en Dr. Drs. L. van Lent voor hun commentaar op een eerdere versie van dit artikel.

onderneming gekozen strategie via het rapporteren van prestaties, terwijl de strategic control ksf-en methode als functie heeft tijdig te waarschuwen voor potentiële bedreigingen van het strategische plan. Het verdient aanbeveling beide methoden in combinatie met elkaar te gebruiken, met andere woorden ze zijn complementair. Het alleen maar toepassen van de BSC zou tot gevolg hebben dat veranderingen in de markt te laat, of niet, worden opgemerkt.

Het artikel is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 worden diagnostic control, interactive control en strategic control toegelicht. Dit zijn begrippen die later gebruikt worden om de verbanden tussen de strategic control ksf-en methode en de BSC toe te lichten. In paragraaf 3 wordt ingegaan op de verschillende relaties tussen strategie en KSF-en. In paragraaf 4 komt het gebruik van KSF-en voor de verschillende vormen van control aan de orde. In paragraaf 5 komt de BSC voor het voetlicht, waarna in paragraaf 6 de relatie met management control wordt besproken. Paragraaf 7 behandelt vervolgens de verbanden tussen de strategic control ksf-en methode en de BSC. Het uiteindelijke complementaire model krijgt vorm in paragraaf 8. De conclusies worden behandeld in paragraaf 9.

## **2. Management control**

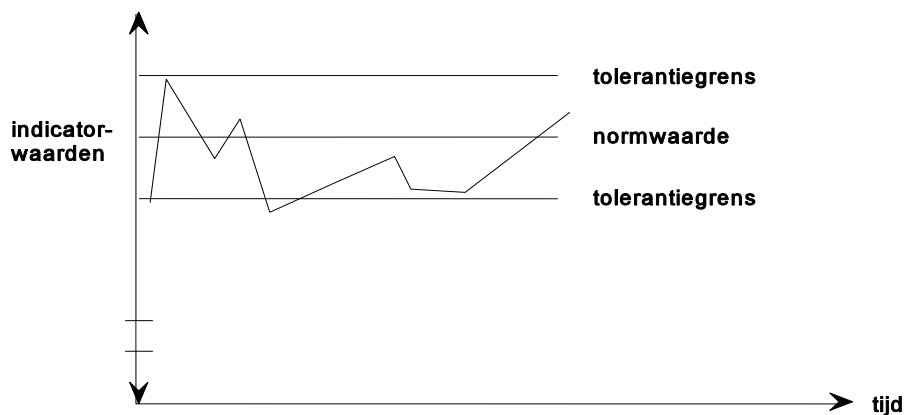
Om de toepassingsgebieden van KSF-en en de BSC en de aard van de relatie tussen beide meer expliciet te maken, is het belangrijk eerst een drietal vormen van control te bespreken. Deze vormen zijn diagnostic-, interactive- en strategic control. Deze driedeling zal in de volgende paragrafen gebruikt worden om de rol van KSF-en en van de BSC binnen het besturings- en beheersingssysteem toe te lichten.

Diagnostic control systemen zijn formele informatiesystemen die managers gebruiken om de resultaten van de organisatie te monitoren en om in te grijpen bij afwijkingen van de vooraf vastgestelde prestatienormen (Simons, 1995). Belangrijke kenmerken van diagnostic control systemen zijn:

- 1) de mogelijkheid om de outputs van een proces te meten;
- 2) het bestaan van vooraf vastgestelde normen waar de werkelijke resultaten mee kunnen worden vergeleken, en;
- 3) de mogelijkheid om in te grijpen, zodat de resultaten weer in lijn met de doelstellingen kunnen worden gebracht.

Door meting van actuele prestaties en vergelijking met normen en richtwaarden kan inzicht worden gekregen in de kwaliteit van de uitvoering (zie Figuur 1). Nagegaan kan worden of de activiteiten in de onderneming verlopen in overeenstemming met de in de planningsfase geformuleerde doelstellingen. Naast de normwaarde kan ook een tolerantiegebied worden aangegeven waarbinnen fluctuaties mogelijk zijn zonder dat direct hoeft te worden ingegrepen (management bij exception).

Bij de interactive control benadering wordt vooral gekeken naar de aanpassing van de strategie aan de veranderde omgeving in het kader van een meer incrementele en 'emergent' benadering van strategievorming.



*Figuur 1. Normwaarden en tolerantiegebied*

Belangrijke kenmerken van interactieve control systemen zijn (Simons, 1991):

1. Een subset van de management control informatie wordt het uitgangspunt, nl. die informatie die belangrijk is in verband met de strategische onzekerheden van de organisatie;
2. Deze informatie wordt door senior managers serieus genomen;
3. Managers op elk niveau in de organisatie richten de aandacht op informatie die door het systeem wordt geproduceerd;
4. Leidinggevend, ondergeschikten en collega's komen bijeen om de gevolgen van deze informatie te bespreken voor toekomstige strategische initiatieven.
5. Deze bijeenkomsten verlopen in de vorm van discussie over de onderliggende data, aannames en geschikte acties.

Het onderscheid tussen diagnostic en interactive control kan worden verduidelijkt aan de hand van de door Daft en Lengel (1986) genoemde redenen voor het produceren van informatie in een organisatie 1) ter verlaging van onzekerheid en 2) ter verlaging van ambiguïteit. Bij diagnostic control is men vooral gericht op het reduceren van onzekerheid. Met onzekerheid wordt bedoeld het verschil tussen de hoeveelheid informatie die nodig is om een taak uit te voeren en de hoeveelheid informatie die de organisatie al bezit (Galbraith, 1977). De vragen die gesteld moeten worden zijn bekend en de benodigde informatie is te verkrijgen. Bij interactive control is het streven meer het reduceren van ambiguïteit, wat verwijst naar het bestaan van veelvoudige en conflicterende interpretaties van de situatie waarin de organisatie verkeert. De belangrijke vragen zijn moeilijk te bepalen en de antwoorden zijn niet altijd aanwezig.

De belangrijkste verschillen tussen diagnostic control en interactive control zijn weergegeven in Figuur 2.

Het gebruik van interactive control systemen is alleen al door de vereiste tijdsbesteding van topmanagers en senior managers een kostbare aangelegenheid (Simons, 1995). Dit is een reden te meer om zorgvuldig om te gaan met de keuze van de delen van het management control systeem die interactief gebruikt gaan worden. Volgens Simons (1995) is de keuze van de inrichting van interactieve control systemen afhankelijk van factoren zoals de gebruikte technologie, de mate van overheidsregulering en -bescherming, de complexiteit van de waardeketen en de mogelijkheid van een snel tactisch antwoord op een concurrent en op een strategische verandering (zie Figuur 3).

	<i>Diagnostic control</i>	<i>Interactive control</i>
<b>Doel</b>	voorzien in motivatie en richting om doelen te bereiken	stimuleren van overleg en van de lerende organisatie
<b>Gericht op</b>	geen verrassingen	creatief zoeken
<b>Analytische redeneerwijze</b>	deductief	inductief
<b>Complexiteit van het systeem</b>	complex	eenvoudig
<b>Tijds kader</b>	verleden en heden	heden en toekomst
<b>Normen</b>	constant	steeds opnieuw bepaald
<b>Soort feedback</b>	negatieve	positieve
<b>Aanpassing aan</b>	input of proces	double loop learning
<b>Communicatie</b>	voorkom discussie	voorzie in een gesprekstaal
<b>Rol van de staf</b>	scorebord bijhouden	facilitator

*Figuur 2. Een vergelijking van Diagnostic en Interactive Control Systemen (Simons, 1995)*

Indien een bedrijf sterk afhankelijk is van een bepaalde technologie, dan moeten de technologische ontwikkelingen zorgvuldig gevolgd worden. Als een organisatie hier minder van afhankelijk is, dan kan zij ervoor kiezen om de aandacht te richten op het vinden van wegen voor het voldoen aan klantenwensen. Het continu monitoren van de klantenwensen en het identificeren van (verwachte) veranderingen in klantenwensen vormen dan de belangrijkste kern van het interactive control systeem.

Bij veel regulering en marktbescherming zal interactive control een focus hebben op de sociopolitieke ontwikkelingen. Bij minder regulering zal het meer de activiteiten van de concurrenten in ogenschouw nemen.

Bij bedrijven met een zeer complexe waardeketen zal het interactive control systeem meer gericht zijn op het achterhalen van de zeer complexe causale relaties tussen verschillende omgevingsvariabelen en interne factoren. De doelstelling is om op een geaggregeerd niveau bruikbare informatie beschikbaar te hebben ten behoeve van de trade-offs die gemaakt moeten worden (bijv. winst bij verschillende omstandigheden). Bij eenvoudigere waardeketens zal het accent meer liggen op het verschaffen van gedetailleerde input- en/of output-informatie voor de te maken afwegingen.

Als het kopiëren van de tactiek van de concurrent relatief gemakkelijk is (denk aan Pepsi en Coca Cola), dan is de planningshorizon relatief kort. Interactive control systemen moeten in dat geval snelle feedback geven over de effecten van de gevolgde tactieken met betrekking tot bijvoorbeeld promotie-, verpakkings- en prijsacties.

Hieruit volgt dan dat een interactive control systeem verschillende invullingen kan krijgen, afhankelijk van de marktsituatie. En deze invulling kan ook weer wijzigen als gevolg van veranderingen in de marktsituatie.

<i>Determinant</i>	<i>Determinant hoog, dan heeft interactive control:</i>	<i>Determinant laag, dan heeft interactive control:</i>
<b><i>Technologische afhankelijkheid</i></b>	een focus op opkomende nieuwe technologieën	een focus op veranderende klantenwensen
<b><i>Regulering en marktbescherming</i></b>	een focus op sociopolitieke bedreigingen en mogelijkheden	een focus op bedreigingen en mogelijkheden ten opzichte van concurrenten
<b><i>Complexiteit van de waardeketen</i></b>	een hoog gebruik van maatstaven gebaseerd op accounting informatie	een hoog gebruik van maatstaven gebaseerd op input/output eenheden
<b><i>In staat zijn tot een tactisch antwoord op de concurrent</i></b>	een gebruik van een korte planningshorizon	een gebruik van een lange planningshorizon

*Figuur 3. Factoren die het ontwerp van interactieve control systemen beïnvloeden (Simons, 1995)*

Anthony & Govindarajan (1998) baseren de keuze van het interactive control systeem vooral op de strategische onzekerheden in de verschillende markten: "Since strategic uncertainties differ from business to business, senior executives in different companies might choose different parts of their management control system to use interactively." Het ligt in de lijn van de verwachting dat als de strategische onzekerheden groot zijn, dat dan ook een groter deel van het management control systeem interactief gebruikt zal worden. Hetzelfde zal zich voordoen in crisissituaties.

#### *Strategic control*

Naast diagnostic control en interactive control kan nog een derde benadering worden onderkend, namelijk strategic control (Ittner en Larcker, 1997; Muralidharan, 1997). Net als de interactive control benadering is strategic control gericht op de toetsing en eventueel ook de aanpassing van de strategie. Het verschil is met name gelegen in de manier waarop de strategie actueel blijft. Bij strategic control gaat het om een formeel systeem dat zich richt op wijzigingen die optreden in de uitgangspunten van de strategische planning. Het gaat hierbij om de *vooronderstellingen* die ten grondslag liggen aan de strategische planning. Uit het strategic control systeem kan bijvoorbeeld blijken dat er veranderingen optreden in de concurrentieverhoudingen, hierop kan dan worden gereageerd door het bijstellen van de strategie. Wanneer echter alleen maar gekeken wordt naar de planning en of de resultaten hiermee in overeenstemming zijn, dan is er geen aanleiding om de strategie te veranderen. Het plan op zich kan dan best onjuist zijn en de noodzaak om de strategie aan te passen aan de veranderde omstandigheden blijft dan onopgemerkt.

Als alleen afwijkingen van de geplande prestatieniveaus als aanleiding worden gebruikt voor het ter discussie stellen van de bestaande strategie, dan zal de inspanning om de strategie te veranderen beperkt zijn bij het behalen van de geplande prestaties. Dit leidt tot problemen als het strategische plan zelf echter toch niet correct is. De triggers voor dergelijke aanpassingen in het strategische plan zullen naar verwachting altijd moeten komen uit een informatiesysteem dat gericht is op het verzamelen van informatie over de mogelijkheden en bedreigingen die voortkomen uit de bedrijfsomgeving. Een informatie- en beheersingssysteem dat qua inrichting, keuze van de criteria ed. volgt uit de gekozen strategie is dus wezenlijk niet geschikt om de gewenste directe koppeling met de bedrijfsomgeving te maken. Een beschrijving van de kenmerken van een strategic control systeem wordt gegeven in Figuur 4. De keuze voor een specifieke invulling van een strategic control systeem hangt af van de strategie en de strategische onzekerheden van een bedrijf. Als de technologische afhankelijkheid laag is en er weinig overheidsregulering is (zie ook Figuur 3), en als er wel een zeer klantgerichte strategie gevolgd wordt, dan

dient het ontwerp van een strategic control systeem gericht te zijn op veranderende klantenwensen.

<b><i>Strategic control</i></b>	
<b><i>Doel</i></b>	voorzien in motivatie en richting om de doelen te kunnen <i>blijven</i> bereiken
<b><i>Gericht op</i></b>	anticiperen/veranderingen
<b><i>Analytische redeneerwijze</i></b>	vooral deductief maar ook inductief
<b><i>Complexiteit van het systeem</i></b>	complex formeel systeem
<b><i>Tijds kader</i></b>	heden en toekomst
<b><i>Normen</i></b>	bepaald vanuit bedrijfsomgeving
<b><i>Soort feedback</i></b>	vooral negatieve, maar ook positieve
<b><i>Aanpassing aan</i></b>	continue aanpassing (single en double loop learning)
<b><i>Communicatie</i></b>	voorzien in benodigde informatie over de veranderende klantenwensen
<b><i>Rol van de staf</i></b>	vertaling klantenwensen naar interne activiteiten en normen

*Figuur 4. Kenmerken van een Strategic Control Systeem*

### 3. Toepassingsgebieden van Kritieke Succes Factoren

Voordat we de verschillende toepassingen van KSF-en verder uitwerken binnen management control, wordt eerst het begrip KSF-en gedefinieerd. Vervolgens zal worden ingegaan op de plaats van KSF-en in de processen van strategieformulering en strategie-implementatie.

In de literatuur bestaat veel onduidelijkheid over wat nu eigenlijk wordt bedoeld met KSF-en. Daniël spreekt in 1961 bijvoorbeeld van factoren die het succes bepalen en dus heel goed moeten worden uitgevoerd: "In reporting internal data, a company's information system must be discriminating and selective. It should focus on success factors. In most industries there are usually three to six factors that determine succes: these key jobs must be done exceedingly well for a company to be successful." Later heeft Rockart (1979) een meer concrete definitie gegeven: "Critical success factors are, for any business, the limited numbers of areas in which results, if they are satisfactory, will ensure competitive performance for the organization. They are the few key areas where things must go right for the business to flourish." De onduidelijkheid over het begrip KSF-en is ontstaan omdat in de literatuur KSF-en vanuit verschillende invalshoeken worden gedefinieerd. Door Rockart (1979) worden er een drietal genoemd: 1. Management informatie-systemen; 2. Strategie implementatie; 3. Strategieformulering.

#### *Ad 1. Management informatiesystemen.*

KSF-en worden beschouwd als een hulpmiddel voor het management om de juiste en meest-relevante informatie te krijgen, in plaats van alleen maar véél informatie. Door het formuleren van KSF-en wordt de aandacht van het management gericht op een beperkt aantal activiteiten. De natuurlijke neiging om meer gegevens te verstrekken dan noodzakelijk is wordt zo tegengegaan.



#### *Ad 2. Strategie implementatie.*

Naar de opvatting van Rockart (1979) en Boynton en Zmud (1984) is strategie een determinant voor KSF-en. Zij stellen dat de methodiek van de KSF-en (alleen) is bedoeld om te bepalen welke informatie van belang is voor het management control systeem, het proces van strategie-implementatie. Verschillende strategieën vragen om andere informatie, die dan ook volgt uit andere KSF-en. Ook Anthony en Govindarajan (1998) hebben als visie dat de gekozen strategie de KSF-en bepaalt en dat de KSF-en vervolgens weer de basis zijn voor het ontwerp en de werking van management control systemen. Hierbij geldt als uitgangspunt dat de belangrijkste rol van management control systemen is, het ondersteunen van de uitvoering van strategieën.

#### *Ad 3. Strategieformulering.*

Strategieën zijn volgens Johnson & Scholes (1993): "fairly broad statements of intent which show the types of action required to achieve the objectives". Als KSF-en worden gebruikt voor strategieformulering, dan worden zij gezien als ondersteuning in het strategisch planningsproces. De KSF-en kunnen dan volgen uit de visie en de missie van de organisatie (Wijn et al., 1996). Op basis van de KSF-en wordt een SWOT-analyse uitgevoerd. Deze SWOT-analyse is dan input voor de strategiebepaling.

Als KSF-en worden gebruikt voor strategieformulering, dan ligt een benadering van KSF-en vanuit de markt en missie voor de hand. De KSF-en worden gezien als 'order winning criteria', zoals bijvoorbeeld kwaliteit en levertijd. Hierbij past de benadering van Wijn et al. (1996), die KSF-en definiëren als: "De factoren op basis waarvan een onderneming zich ten opzichte van de concurrentie kan onderscheiden om aldus een duurzame, positieve relatie met de markt op te bouwen." Een dergelijke marktgerichte benadering van KSF-en zien we ook terug bij Atkinson et al. (1997), die KSF-en onder andere definiëren als: "The elements, such as quality, time, cost reduction, innovativeness, customer service, or product performance, that create long-term profitability for the organization."

Het begrip KSF-en kent, zoals we hebben gezien, grote verschillen in betekenis. Afhankelijk van de invulling hebben ze dan ook een ander toepassingsgebied. In het hiernavolgende zullen we ons concentreren op de toepassingsgebieden 'Strategie-implementatie' en Strategieformulering'.

### **4. Kritieke Succes Factoren en control systemen**

Afhankelijk van de invulling van het begrip KSF-en, kunnen deze op een andere plaats in het besturings- en beheersingstraject worden ingezet.

#### **1) Diagnostic control**

Als KSF-en worden gedefinieerd vanuit de invalshoek dat zij een hulpmiddel zijn om voor het management de juiste en meest relevante informatie te krijgen (invalshoek 1, paragraaf .3), dan past dit bij een gebruik van KSF-en als diagnostic control instrument. Ook de strategie-implementatie invalshoek van KSF-en (in paragraaf 2 als tweede genoemd) past bij de diagnostic control benadering. De strategie bepaalt de KSF-en en deze zijn vervolgens de basis voor de inrichting van het management control systeem.

#### **2) Interactive control**

KSF-en kunnen ook gebruikt worden binnen een interactief proces, waarbij op basis van een gedeelte van de informatie uit het management control systeem ook bij tijd en wijle de strategie ter discussie wordt gesteld. Op basis van de strategische onzekerheden die de organisatie omgeven, wordt bepaald welke informatie uit het management control systeem interactief wordt gebruikt. De keuze van de informatie gebeurt op basis van de strategische onzekerheden die de organisatie omgeven. KSF-en zijn in dit proces beter bruikbaar als zij vanuit de markt worden gedefinieerd (de in paragraaf 3 als derde genoemde invalshoek van KSF-en). Als KSF-en alleen worden gedefinieerd als bruikbaar voor de implementatie van

de strategie (invalshoek 2), o.a. door Anthony & Govindarajan, dan zijn zij minder geschikt voor interactive control. Anthony & Govindarajan (1998) stellen dan ook dat: "While critical success factors are important in the design of control systems to implement the chosen strategy, strategic uncertainties guide the use of a subset of management control information interactively in developing new strategies." Strategische onzekerheden verwijzen naar fundamentele veranderingen in de omgeving (veranderingen in klantenwensen, technologieën, concurrenten etc.), die mogelijkwijze de regels van het spel veranderen zoals dat wordt gespeeld door de organisatie en haar omgeving.

### 3) Strategic control

De aanjager voor het veranderen van de strategie is zoals we hebben gezien een formeel systeem dat de veranderingen in, en de mogelijke foutieve uitgangspunten van de strategische planning opspoort. Een niet-tijdige signalering van deze gebreken zou de strategie volkomen onbruikbaar maken (Muralidharan, 1997). Dit formele systeem kan worden ontwikkeld met behulp van de KSF-en methode. Hierbij worden de KSF-en gebruikt voor strategieformulering (invalshoek 3 in paragraaf 3). KSF-en worden dan gebaseerd op de markt en de missie.

Hiervoor hebben we KSF-en gedefinieerd en in verband gebracht met strategie en verschillende vormen van control. In de volgende twee paragrafen gaan we hetzelfde doen met de BSC. Daarna zullen we de beide methoden met elkaar confronteren.

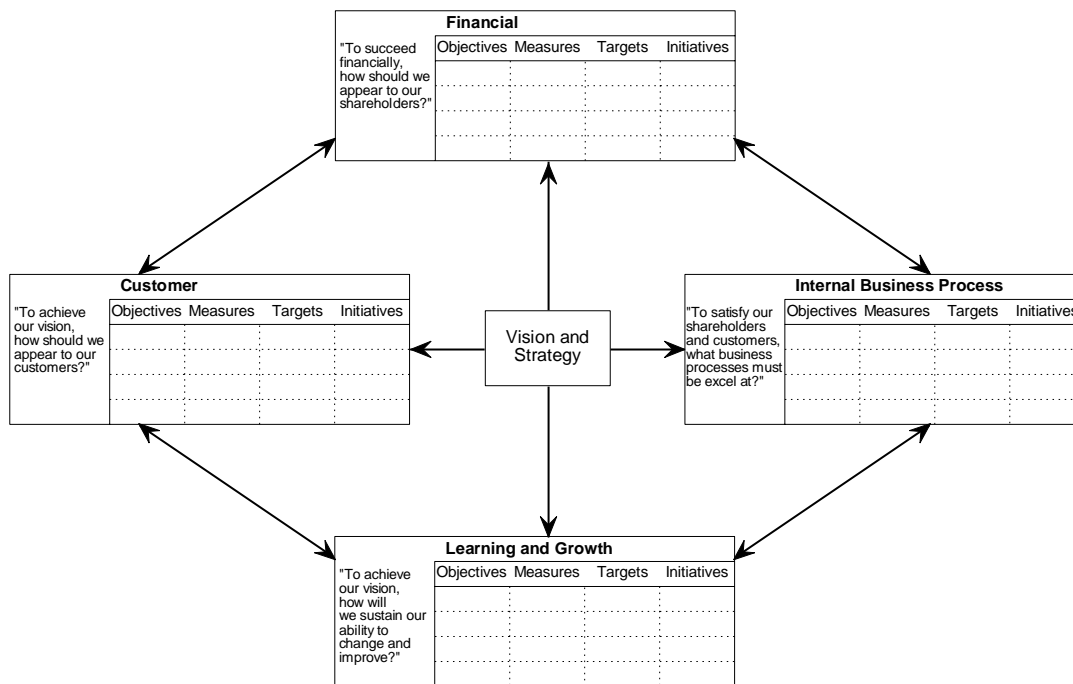
## 5. De Balanced Scorecard

Kaplan en Norton (1992, 1993) deden in deze publicaties de eerste poging om los te komen van het tot dan toe meest gehanteerde systeem van management rapportage op basis van financiële data. Ze hielden een pleidooi voor het komen tot een evenwicht tussen financiële- en niet financiële data in de management rapportage. Drie extra invalshoeken werden geïntroduceerd, die van het klantenperspectief, het interne perspectief en het leer- en groeiperspectief. Door gebruik te maken van Kritieke Succes Factoren probeerde men het op de korte termijn gerichte meetsysteem te verbeteren. Na enkele jaren ontwikkelde het meetsysteem zich tot een strategisch management systeem. Door het introduceren van een viertal nieuwe management processen in de BSC konden de korte termijn doelstellingen nu worden gekoppeld aan die van de lange termijn (Kaplan en Norton, 1996a).

De Balanced Scorecard gaat in principe uit van een viertal invalshoeken (zie Figuur 5):

- het financiële perspectief: de wensen van aandeelhouders, de toegevoegde waarde;
- het klantenperspectief: klantentevredenheid, de markt;
- het interne perspectief: kwaliteit, doorlooptijd, kosten, innovatie;
- het leer- en- groeiperspectief: opleiding en capaciteiten van de werknemers, motivatie van werknemers, de aanwezigheid en het functioneren van informatiesystemen, etc.

Tussen de vier perspectieven is sprake van een oorzaak-en-gevolg relatie, ze kunnen derhalve niet los van elkaar worden gezien. Elke voor de scorecard geselecteerde variabele moet passen in de keten van oorzaak-en-gevolg relaties, het is daarbij tevens de bedoeling dat ze elkaar wederzijds versterken (synergie-effecten).



*Figuur 5. Balanced Scorecard, het vertalen van de strategie in korte termijn doelstellingen (Kaplan en Norton, 1996a)*

De vier hier besproken perspectieven zijn echter niet limitatief voor de BSC. De keuze tussen meer of minder perspectieven is afhankelijk van de sector waarin men opereert en de gekozen strategie. Opge-merkt moet worden dat de scorecard niet is ontwikkeld voor het formuleren van de strategie, maar voor de implementatie ervan. De invoering van de BSC vormt voor vele ondernemingen wel de eerste aanzet tot goed nadenken over het formuleren van de strategie. De scorecard blijkt in de praktijk dan ook dikwijls een gestructureerde vertaling te zijn van wat al in de 'hoofden' van het management aanwezig is. Met enige regelmaat moet periodiek overleg worden gepleegd over de uitgangspunten van de BSC en de zich voordoende ontwikkelingen in de onderneming. Het systeem is uitdrukkelijk niet bedoeld ter vervanging van systemen die de dagelijkse gang van zaken in de gaten houden.

Voor het uitwerken van de BSC valt geen pasklare blauwdruk te geven. Voor elke onderneming verschillen de omstandigheden waaronder moet worden gewerkt zowel op het niveau van de holding (hoofdkantoor) als de business unit. Het aantal variabelen waarmee gaat worden gewerkt moet zoveel als mogelijk worden beperkt.

## 6. Balanced Scorecard en control systemen

Door Simons (1995) wordt de BSC gezien als een diagnostic control systeem. Een belangrijke reden om de Balanced Scorecard als diagnostic control systeem te zien is dat deze gebruikt wordt voor strategie-implementatie. Opvallend is vervolgens de stelling van Kaplan & Norton (1996) dat de Balanced Scorecard niet gezien moet worden als een diagnostic control systeem. Laatst genoemde auteurs gaan ervan uit dat een diagnostic control system een systeem is, dat een groot aantal maatstaven omvat die niet allemaal van kritiek belang zijn voor de goede implementatie van de strategie. Hiervoor kan een vergelijking worden gemaakt met bijv. de maatstaf voor lichaams-temperatuur. Bij een lichaamstempera-

tuur van 37 graden Celsius wordt aan een voorwaarde voldaan om het lichaam te laten functioneren. Of de persoon in kwestie vervolgens zijn of haar doelstellingen bereikt hangt van heel andere zaken af. Juist deze andere zaken moeten volgens Kaplan & Norton worden opgenomen in de Balanced Scorecard.

Uiteraard gaat Simons in zijn boek uit 1995 uit van de artikelen van Kaplan en Norton die daarvoor zijn verschenen (1992, 1993). Na die tijd is er een ontwikkeling in het gebruik van de BSC waar te nemen die gaat in de richting van interactive control. De stelling van Kaplan en Norton (1996) dat de BSC geen diagnostic control systeem meer is, lijkt ons echter niet juist. Naar onze mening is de Balanced Scorecard wel een diagnostic control systeem. De BSC is immers een systeem dat is gebaseerd op performance maatstaven, waarbij de prestaties worden gemeten en vergeleken met een norm en wanneer nodig worden de activiteiten bijgestuurd. Een deel van het systeem van de Balanced Scorecard kan evenwel ook worden gebruikt voor interactive control. Welk gedeelte dit is en de omvang ervan is afhankelijk van de strategische onzekerheden waarmee de organisatie wordt geconfronteerd. Een belangrijk aandachtspunt hierbij is overigens dat de prestatie-indicatoren in interactive control systemen alleen op subjectieve wijze kunnen worden gebruikt bij de bepaling van de beloningen, omdat anders de gewenste leereffecten niet zullen worden bereikt (Simons, 1999).

## 7. Verband tussen Kritieke Succes Factoren en de Balanced Scorecard

Binnen het toepassingsgebied ‘Strategie-implementatie’ van KSF-en zijn in de literatuur verschillende relaties gelegd met de BSC. Wanneer we de missie en de markt van de onderneming als uitgangspunt nemen kunnen drie modellen worden geconstrueerd, waarmee de mogelijke verbanden tussen BSC en KSF-en kunnen worden onderscheiden (zie Figuur 6).

<i>Model 1</i>	<i>Model 2a</i>	<i>Model 2b</i>
Missie/markt ↓ Strategie ↓ BSC ↓ pi's	Missie/markt ↓ Strategie ↓ KSF-en ↓ BSC	Missie/markt ↓ Strategie ↓ kpi's ↓ BSC

(BSC = Balanced Scorecard; pi's = prestatie indicatoren; kpi's = kritieke prestatie indicatoren; KSF-en = Kritieke Succes Factoren)

*Figuur 6. Verbanden tussen KSF-en en de Balanced Scorecard*

In model 1 worden de prestatie-indicatoren (pi's), soms ook wel aangeduid met KSF-en, gebruikt als een wijze van rapporteren aan het management. De missie en de markt bepalen de strategie terwijl de strategie op haar beurt weer de voedingsbodem is voor de BSC (Bruijn, 1994; Dekkers, 1996). De BSC wordt hier gebruikt als een rapportage systeem. De vier invalshoeken en de denkwijze zoals we die bij Kaplan en Norton (1992, 1993) zijn tegengekomen, staan hier centraal (meetsysteem). Bij deze methode wordt bijvoorbeeld voor het interne perspectief onder andere de pi 'uitbreiding capaciteit' gebruikt. Deze valt verder uiteen in 'huidige capaciteit', 'additionele capaciteit' en 'investeringsuitgaven'. Voor elk van deze variabelen wordt dan een norm/doelstelling bepaald. Het gaat hierbij om diagnostic control.

In model 2a volgen de KSF-en uit de strategie. Deze dienen op hun beurt weer als input voor de BSC. Het strategische doel kan zijn winstgevendende groei met bijvoorbeeld als één van de KSF-en 'winstgevendheid'. In de BSC kunnen dan als indicatoren zijn opgenomen 'afzet in tonnen', 'verkoopprijs per ton', 'toegevoegde waarde', 'winst op verkopen' of 'ROI'. Deze indicatoren vallen dan onder het Financieel Perspectief. Dit is het model dat Kaplan en Norton voor ogen stond in hun publicaties over de BSC in het begin van de jaren negentig. Het is een meetsysteem en als zodanig een diagnostic control system.

Model 2b is eveneens door Kaplan en Norton (1996) ontwikkeld. Hiermee komen ze terug op het eerder door hen geïntroduceerde systeem van de BSC. De term KSF-en is hier vervangen door kpi's, kritieke prestatie-indicatoren. Dit prestatietestingssysteem zou de verwachtingen omtrent oorzaak-gevolg relaties tussen deze prestatie-indicatoren expliciet moeten maken. Alleen op die manier kunnen deze relaties worden beheerst en steeds opnieuw worden gevalideerd. Volgens Kaplan en Norton (1996) worden dergelijke oorzaak-gevolg relaties zichtbaar door de prestatie-indicatoren in de vier perspectieven met elkaar in verband te brengen. De voorwaarde voor een goed resultaat in het financiële perspectief kan bijvoorbeeld zijn dat er veel herhalingsorders van klanten komen, waarvoor een grote klantenloyaliteit nodig is. Een analyse van de klantenwensen kan leiden tot de vaststelling dat leveringsbetrouwbaarheid belangrijk is voor de klanten. Zowel klantenloyaliteit als leveringsbetrouwbaarheid zijn dan prestatie-indicatoren die in het klantenperspectief moeten worden opgenomen. Hoge leveringsbetrouwbaarheid vraagt dan vervolgens weer om korte doorlooptijden en hoge kwaliteit (interne perspectief). En dit kan alleen worden gerealiseerd door het verhogen van de opleiding en de vaardigheden van de medewerkers (het leer-en groeiperspectief).

Noch KSF-en (model 2a) noch kpi's (model 2b) worden door Kaplan en Norton duidelijk gedefinieerd. Uit hun publicaties kan alleen maar worden opgemaakt dat het systeem is geëvolueerd van een meetsysteem (model 2a) naar het meest belangrijke (centrale) management systeem (model 2b). In dit systeem wordt er een link gelegd tussen de lange termijn strategie en de korte termijn activiteiten. De traditionele beheerssystemen schoten tot dan toe hierin tekort.

Wat opvalt, is dat alle modellen gemeenschappelijk hebben dat ze als uitgangspunt nemen de missie/markt en dat ze op een of andere wijze trachten de hoeveelheid informatie op de verschillende niveau's te aggregeren. De strategie wordt direct afgeleid van de markt en men kiest vervolgens voor de weg van de BSC, KSF-en en kpi's.

Model 2a gaat in principe uit van diagnostic control en schiet derhalve tekort om de onderneming flexibel te kunnen leiden, het is management by exception. Model 2b daarentegen gaat uit van zowel diagnostic als interactive control.

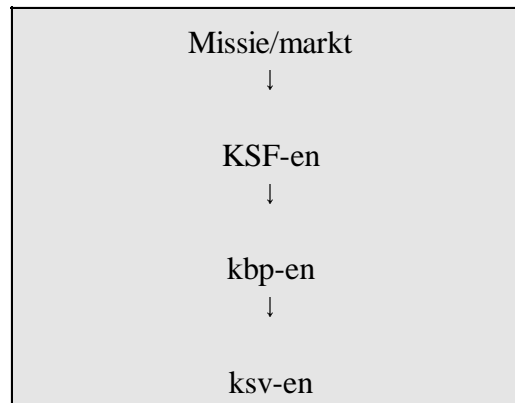
We hebben gezien dat de modellen 1 en 2a onvoldoende zijn toegerust om de onderneming succesvol te kunnen besturen. Model 2b bleek vanwege de mogelijke combinatie van diagnostic- en interactive control beter bruikbaar te zijn. Het manco van model 2b is echter dat er geen directe relatie met de markt kan worden gelegd omdat ook hier de kpi's zijn gebaseerd op de van tevoren vastgestelde strategie. Strategisch control kan hier uitkomst bieden, in de volgende paragraaf gaan we hier nader op in.

## **8. Complementariteit methode kritieke succes factoren en Balanced Scorecard**

Als een organisatie zich begeeft in een omgeving met veel strategische onzekerheden, zodat de strategie met een zekere regelmaat ter discussie wordt gesteld, dan loont het de moeite om na te denken over de inrichting van een meer formeel strategisch control systeem. Wanneer een organisatie bijvoorbeeld als doel heeft het verwerven van een zo groot mogelijk marktaandeel, zelfs als dat op korte termijn gepaard gaat met een lagere cash flow, dan is een betrouwbare strategische planning essentieel (Anthony and Govindarajan, 1998). Hierbij hoort een systeem dat speciaal is ingericht om een discussie over de strategie mogelijk te maken. Hoe een dergelijk strategisch control systeem eruit zou moeten zien wordt in deze paragraaf verder uitgewerkt. Met name wordt aandacht besteed aan de rol van KSF-en (toepassings-

gebied strategieformulering, paragraaf 3) in een strategic control systeem, waarbij een focus op klantenwensen wordt nagestreefd. KSF-en en een in het toepassings-gebied strategie-implementatie werkende BSC kunnen elkaar aanvullen, met andere woorden: ze zijn complementair.

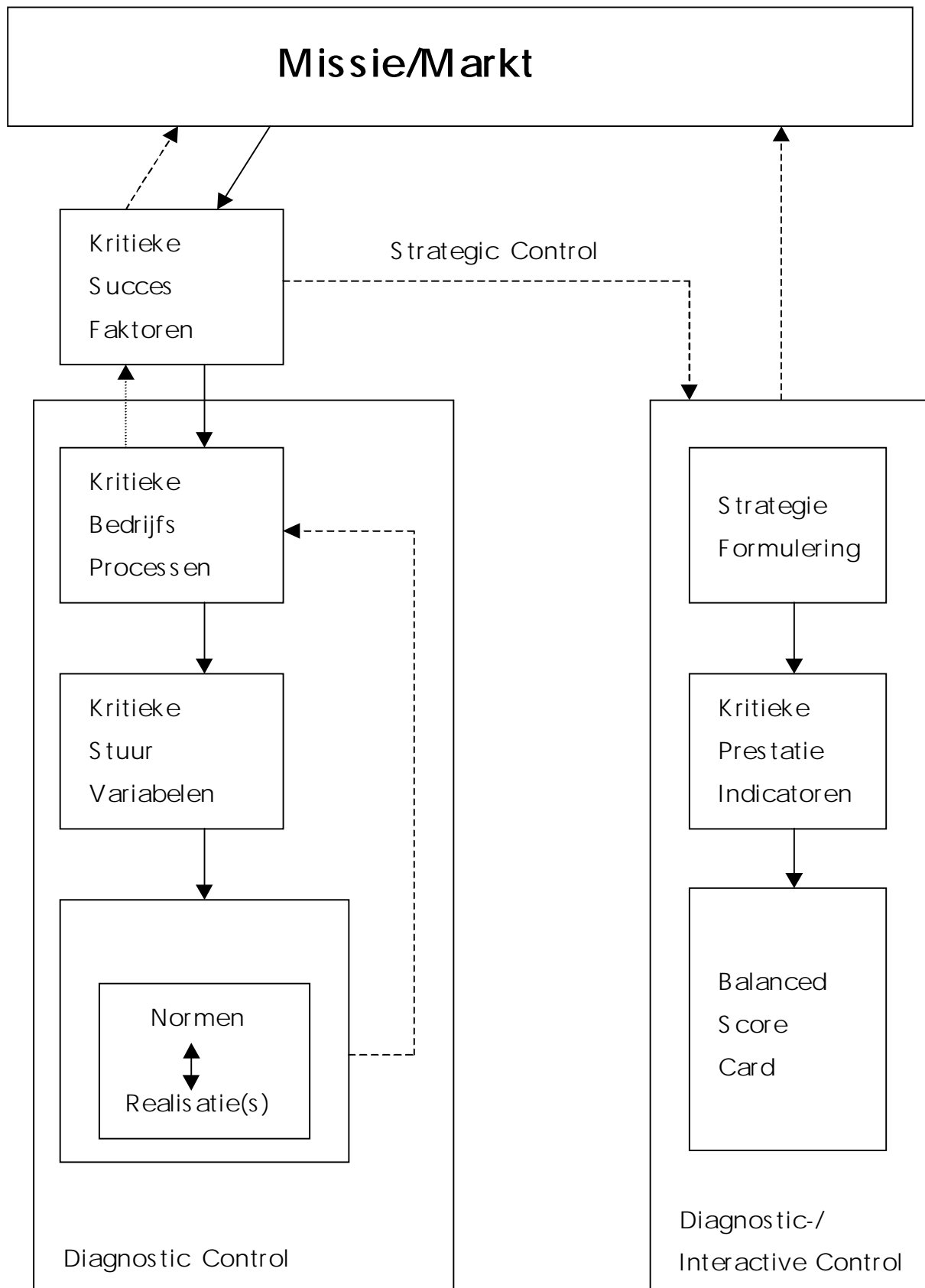
In Figuur 7 is weergegeven hoe de strategic control methode van de Kritieke Succes Factoren is opgebouwd.



*Figuur 7. Structuur strategic control ksf-en methode*  
(KSF-en = Kritieke Succes Factoren;  
kbp-en = kritieke bedrijfsprocessen;  
ksv-en = kritieke stuurvariabelen)

Bij de strategic control ksf-en methode worden de KSF-en afgeleid van de markt, van KSF-en via kritieke bedrijfsprocessen (kbp-en) naar kritieke stuurvariabelen (ksv-en) (zie o.a. Hengeveld, Hofenk en Wijn, 1996). Het model kan in een aantal stappen operationeel worden gemaakt. Bij stap 1 worden de KSF-en bepaald op basis van de markt. Hier hebben we te maken met strategic control, het gaat om informatie die belangrijk is in verband met strategisch onderzoek van de organisatie. Na stap 1 komen we terecht in het gebied van diagnostic control.

Van de in stap 1 bepaalde KSF-en moeten nu de kritieke stuurvariabelen (ksv-en) worden bepaald, hiervoor moeten eerst de kritieke bedrijfsprocessen (kbp-en) worden vastgesteld (stap 2). Daarna worden de normen die gelden voor de kritieke stuurvariabelen vastgesteld (stap 3). Als voorbeeld moge dienen een producent van plaatbewerkingsmachines, welke als KSF-en hanteert: a) prijs/kwaliteitsverhoudingen van het produkt en b) flexibiliteit in produktaanpassingen. De kritieke bedrijfsprocessen kunnen dan zijn: a) inkopen van onderdelen, b) ontwikkelen en aanpassen van produkten/systemen en c) werven en opleiden van personeel. Hieruit volgen dan kritieke stuurvariabelen als bijvoorbeeld: a) inkoopkosten in % van de omzet, b) aantal voorstellen voor alternatieve inkoopmogelijkheden, c) doorlooptijd in klachtenafhandeling, d) aantal gevolgde opleidingen en e) aantal uren ingehuurde kennis. Bij overschrijding van de voor de ksv-en gestelde grenzen wordt in eerste instantie teruggekoppeld naar de kritieke bedrijfsprocessen (stap 2). Blijkt er niets aan de hand te zijn met de kritieke bedrijfsprocessen dan wordt terug gegaan naar stap 1, het bepalen van de Kritieke Succes Factoren. Tevens moet er dan een signaal uitgaan naar de strategische planning dat er veranderingen zijn opgetreden en dat de uitgangspunten voor de strategie moeten worden bijgesteld (strategic control). Uiteindelijk komen we dan weer bij de markt/klant terug (zie Figuur 8).



*Figuur 8. Complementariteit tussen de strategic control ksf-en methode en de Balanced Scorecard*

Zoals eerder aangegeven is de BSC een instrument dat gebruikt kan worden als een diagnostic control systeem, waarvan een deel met wat uitbreiding kan worden gebruikt voor interactive control. Een probleem is hierbij echter dat de kpi's kunnen aangeven dat er iets mis is, maar niet kan worden aangegeven of de gekozen strategie/strategie implementatie onjuist is of dat er veranderingen zijn opgetreden in de markt. Met de strategic control methode van de kritieke succes factoren kan rechtstreeks worden vastgesteld of en wanneer er veranderingen in de markt zijn opgetreden.

Naar onze mening vullen deze twee systemen elkaar goed aan. De strategic control methode van de ksf-en heeft als voordeel dat er een directe koppeling is met de markt en het is een meetsysteem. Het systeem kan vooral zijn nut bewijzen als 'early warning' system. De BSC daarentegen is bedoeld voor '.... not only to clarify and communicate strategy, but also to manage strategy' (Kaplan and Norton, 1996, blz ix). De BSC is gebouwd op een aantal vooronderstellingen die tijdens de rit niet meer rechtstreeks worden gemonitord (gescand). De methode van de strategic control ksf-en methode zoals door ons aangegeven is daar juist wel voor bedoeld.

## 9. Conclusie

In de literatuur blijkt veel onduidelijkheid te bestaan over de inhoud en de reikwijdte van het begrip Kritieke Succes Factoren (KSF-en). Dit is begrijpelijk omdat KSF-en met verschillende invalshoeken worden gedefinieerd, te weten: management informatiesystemen, strategie implementatie en strategieformulering. Tevens kunnen ze op een andere plaats in het besturings- en beheertraject worden ingezet, hierbij moet gedacht worden aan diagnostic-, interactive- en strategic control.

Binnen het toepassingsgebied 'Strategie implementatie' van KSF-en zijn in de literatuur verschillende relaties gelegd met de Balanced Scorecard (BSC). Alle besproken modellen hebben gemeenschap-pelijk dat ze als uitgangspunt nemen de missie/markt en dat ze op een of andere wijze trachten te hoeveelheid informatie op de verschillende niveau's te aggregeren. De strategie wordt direkt afgeleid van de markt en vervolgens wordt gekozen voor de weg van de BSC/prestatie indicatoren, KSF-en/BSC of kpi's/BSC. Het probleem dat zich hierbij voordoet is dat er vanuit het model geen direkte relatie met de markt kan worden gelegd. Noch de BSC, noch de KSF-en en kpi's staan in direkt contact met de markt. Ze weerspiegelen de gekozen strategie. Door gebruik te maken van de op strategic control gebaseerde ksf-en methode kunnen direkt veranderingen in de markt worden opgemerkt. Vanuit het systeem, gaat er een signaal naar de strategische planning (strategie formulering) als er veranderingen zijn opgetreden in de markt en dat de uitgangspunten voor de strategie moeten worden bijgesteld. De strategic control ksf-en methode en de Balanced Scorecard zijn derhalve complementair. Zij kunnen elkaar aanvullen en versterken in een geïntegreerd systeem.

## Literatuur

American Institute of Certified Public Accountants (1994), Improving business reporting - a customer focus: meeting the information needs of investors and creditors.

Anthony R.N. en V. Govindarajan, (1998), Management Control Systems, 9th edition, Irwin, Chicago.

Atkinson, A.A, R.D. Banker, R.S. Kaplan en S.M. Young, (1997), Management Accounting, Prentice Hall, Englewood Cliffs.

Boynton, A.C. en R.W. Zmud, (1984), An assessment of critical succes factors, Sloan Management Review, Vol. 25, nr. 4, pp. 17-27.



- Bruijn, R.P. (1994), De balanced scorecard in de praktijk, in Handboek Management Accounting, Samson Bedrijfsinformatie, Alphen aan de Rijn, pp. D1815-1 D1815-25.
- Daft, R.L. en R.H. Lengel, (1986), Organization information requirements, media richness and structural design, Management Science, May, pp. 554-571.
- Daniël, D.R., (1961), Management Information Crisis, Harvard Business Review, September/October, pp. 111-121.
- Dekkers, P.J.C.M., (1996), De balanced scorecard bij DAF Trucks, in Handboek Management Accounting, Samson Bedrijfsinformatie, Alphen aan de Rijn, pp. D1816-1 D1816-27.
- Galbraith, J.R., (1977), Organization design, Reading, Addison Wesley.
- Hengeveld M.B., W.A. Hofenk en M.F.C.M. Wijn, (1996), Implementatie van kritieke succes-factoren, Driestappenplan voor het effectief gebruik van kritieke succesfactoren, Bedrijfskunde, nr. 3, pp. 18-25.
- Ittner en Larcker (1997), Quality Strategy, Strategic Control Systems and Organizational Performance, Accounting, Organizations and Society, Vol. 22, nr. 3-4, pp. 293.
- Johnson G. en K. Scholes (1993), Exploring corporate strategy: text and cases, Prentice Hall, New York.
- Kaplan R.S. en D.P. Norton, (1992), The balanced scorecard: measures that drive performance, Harvard Business Review, september/oktober, pp. 71-79.
- Kaplan R.S. en D.P. Norton, (1993), Putting the balanced scorecard to work, Harvard Business Review, januari/februari, pp. 75-85.
- Kaplan R.S. en D.P. Norton, (1996a), Using the balanced scorecard as a strategic management system, Harvard Business Review, January/February, pp. 75-85.
- Kaplan R.S. en D.P. Norton, (1996b), The balanced scorecard: translating strategy into action, Harvard Business School Press, Boston.
- Muralidharan, R., (1997), Strategic Control for Fast-moving Markets: Updating the Strategy and Monitoring Performance, Long Range Planning, Vol. 30, No. 1, pp. 64-73.
- Rockart, J.F., (1979), Chief executives define their own data needs, Harvard Business Review, Vol. 57, march/april, pp. 81-93.
- Simons, R., (1991), Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems, Strategic Management Journal, vol. 12, pp. 49-62.
- Simons, R., (1995), Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Harvard Business School Press, Boston.
- Simons, R., (1999), Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy, Text & Cases, Prentice Hall, New Jersey.
- Wijn M.F.C.M., W.A. Hofenk, R.W. Hoekstra en M. B. Hengeveld, (1996), Kritieke succes factoren: Een kritische beschouwing, Bedrijfskunde, nr. 3, pp. 8-17.